

Audience publique du 21 juin 2012

Recours formé par
Monsieur ... et consorts, ...
contre un acte du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôts

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 29256 du rôle, déposée le 7 octobre 2011 au greffe du tribunal administratif par Maître James Juncker, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., ..., et de son épouse, Madame ..., salariée, demeurant ensemble à ... tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la « *décision de Monsieur le Directeur des Contributions directes du 8 juillet 2011 (...) portant rejet de leur réclamation du 17 mai 2011(...) par laquelle ils ont sollicité le redressement de leur bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2007 (...)* » ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 28 décembre 2011 ;

Vu le mémoire en réplique déposé par Maître James Juncker au greffe du tribunal administratif le 27 janvier 2012 par les demandeurs ;

Vu les pièces versées en cause et notamment l'acte critiqué ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître James Juncker et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

En date du 14 janvier 2009, le bureau d'imposition d'..., section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « bureau d'imposition », émit un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés ainsi qu'un bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 2007 relatifs à un terrain initialement détenu en copropriété par Messieurs ..., ... et ..., ci-après dénommés « les consorts ... », et ensuite vendu par ceux-ci.

Par courrier du 17 février 2009 adressé au directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « directeur », les consorts ... introduisirent une réclamation contre le bulletin de l'impôt commercial communal établi le 14 janvier 2009 par le bureau d'imposition.

A défaut de réaction leur parvenue de la part du directeur, les consorts ... firent introduire par requête inscrite sous le numéro 26480 du rôle et déposée le 12 janvier 2010 au greffe du tribunal administratif, un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision implicite du directeur portant rejet de leur réclamation.

Par requête déposée le 11 mai 2010, inscrite sous le numéro 26904 du rôle, les consorts ... ont encore fait déposer un second recours, formulé à titre subsidiaire par rapport au recours enrôlé sous le numéro 26480, tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriété ainsi que du bulletin de la base d'assiette globale et de l'impôt commercial communal de l'année 2007.

Par jugement du 1^{er} décembre 2010 (n° 26480 et n° 26904 du rôle), le tribunal procéda à la jonction des deux affaires. Il déclara, d'une part, le recours introduit sous le numéro du rôle 26480 irrecevable en ce qu'il était dirigé contre une prétendue décision implicite de rejet du directeur dès lors qu'il aurait dû être dirigé contre le bulletin attaqué et, d'autre part, constata que le recours introduit sous le numéro du rôle 26904 visait tant le bulletin de l'impôt commercial communal que le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés ainsi que le bulletin de la base d'assiette globale et de l'impôt commercial communal de l'année 2007. Dès lors que le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés n'avait pas été soumis au directeur préalablement à la procédure contentieuse, il déclara le bulletin irrecevable en ce qu'il était dirigé contre ce bulletin. En revanche, constatant que la plus-value dégagée lors de l'opération immobilière litigieuse relative à un terrain sis à ... ne constitue pas un bénéfice commercial, il réforma le bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2007.

En date du 23 février 2011, le bureau d'imposition émit une rectification du bulletin de l'impôt commercial communal 2007 en application du jugement précité du tribunal administratif du 1^{er} décembre 2010, en décidant que l'assiette de l'impôt communal commercial ne donnait pas lieu à une cote d'impôt.

En date du 17 mai 2011, le litismandataire des consorts ... s'adressa au directeur pour lui indiquer que si, suite audit jugement du 1^{er} décembre 2010, le bureau d'imposition avait procédé à la rectification du bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2007, il n'en aurait pas été de même concernant le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 2007, ni concernant le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2007. En s'appuyant sur le prescrit de l'article 218 (4) de la loi générale des impôts (Abgabenordnung), ci-après désignée « AO », il invita le directeur à intervenir auprès du bureau d'imposition afin de faire rectifier lesdits bulletins.

En date du 8 juillet 2011, le directeur s'adressa au litismandataire des consorts ... en ces termes :

« Dans votre missive datée du 17 mai 2011, vous me priez d'intervenir auprès du bureau d'imposition compétent afin que soient redressés, suite au jugement sous rubrique, le bulletin d'établissement séparé et en commun de 2007 de vos mandants ainsi que leurs bulletins de l'impôt sur le revenu de cette même année. Le tribunal ayant retenu que l'activité exercée par vos mandants n'était pas à qualifier de nature commerciale pour 2007, vous estimez que, sur base du § 218 alinéa 4 de la loi générale des impôts (AO), le bulletin d'établissement séparé et en commun et les bulletins personnels de vos mandants seraient à redresser d'office.

Or, si le tribunal s'est prononcé, en ce qui concerne le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2007, en jugeant, quant au fond, que l'activité déployée par vos mandants n'a pas dépassé le cadre de la gestion du patrimoine privé, de sorte qu'aucun impôt commercial n'était dû, il n'en reste pas moins qu'il a également retenu, quant à la forme, que le recours, dans la mesure où il a été introduit contre le bulletin de l'établissement séparé et en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 2007, était irrecevable omisso medio, ainsi que le documentent sans équivoque les extraits suivants :

« ...seul le bulletin d'imposition de l'impôt commercial communal était visé par les réclamants, ceux-ci n'y ayant mentionné ni explicitement, ni implicitement le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés. » (page 5)

« Dès lors, un recours dirigé contre un bulletin d'imposition déterminé est irrecevable omisso medio si ledit bulletin et les contestations formulées n'ont pas été soumis préalablement pour examen et décision au directeur. En l'espèce, le recours tel que dirigé contre le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriété, bulletin n'ayant pas été préalablement soumis au directeur, doit être déclaré irrecevable. » (page 6)

« ...le déclare cependant irrecevable dans la mesure où il est dirigé contre le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriété de l'année 2007 » (dispositif, page 10)

Il en résulte que le bulletin d'établissement séparé et en commun de l'année 2007 a acquis autorité de la chose décidée et n'est soumis à aucun redressement sur base du jugement précité.

Le paragraphe 218 alinéa 4 AO, énonce le principe que : « Ist die in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellung durch Rechtsmittelentscheidung ... geändert worden, so werden Bescheide (Steuerbescheide...), die auf dem bisherigen Feststellungsbescheid beruhen, von Amts wegen durch neue Bescheide ersetzt, die der Änderung Rechnung tragen. (...) ». Or, le tribunal a précisément retenu l'irrecevabilité du recours contre le « Feststellungsbescheid » (bulletin d'établissement séparé et en commun) qui n'est donc pas à rectifier sur base d'une « Rechtsmittelentscheidung » (jugement du tribunal administratif). Le paragraphe 218 alinéa 4 AO ne saurait dès lors

sortir ses effets en l'espèce et les bulletins de l'impôt sur le revenu de l'année 2007 respectifs de vos mandants n'encourent partant aucune modification. »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 7 octobre 2011, Monsieur ... et Madame ... ont introduit, à titre principal, un recours en réformation et, à titre subsidiaire, un recours en annulation à l'encontre de l'acte directorial du 8 juillet 2011.

Le délégué du gouvernement soulève l'irrecevabilité du recours en invoquant l'argument selon lequel la lettre du directeur du 8 juillet 2011 ne constituerait pas une décision rendue sur pied de l'article 228 AO qui seule pourrait faire l'objet d'un recours devant le tribunal administratif mais aurait un caractère purement informatif dans la mesure où le directeur ne ferait qu'expliquer la signification et la portée du jugement du 1^{er} décembre 2010.

Il échet tout d'abord de relever que le jugement précité du 1^{er} décembre 2010 ayant acquis autorité de la chose jugée, les questions qui y ont tranchées font autorité.

A cet égard, il y a lieu de relever qu'il ressort à suffisance de droit du jugement précité que celui-ci a, d'une part, accueilli favorablement la demande des consorts ... de voir le bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2007 réformé au motif que la plus-value dégagée de l'opération immobilière relative à un terrain sis à ... ne constitue pas un bénéfice commercial et, d'autre part, déclaré irrecevable le recours introduit à l'encontre du bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés et du bulletin de la base d'assiette globale et de l'impôt commercial communal de l'année 2007 dès lors que ledit bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés ainsi que le bulletin de la base d'assiette globale et de l'impôt commercial communal de l'année 2007 n'avaient pas été soumis au directeur préalablement à la procédure contentieuse.

Il s'ensuit que les bulletins précités sont revêtus de l'autorité de la chose décidée suite au jugement définitif du 1^{er} décembre 2010, de sorte que la lettre du directeur du 8 juillet 2011 ne saurait contenir un élément décisionnel sous peine de remettre en cause le principe de l'autorité de la chose décidée. Partant, ladite lettre du 8 juillet 2011 ne pouvant avoir qu'un caractère purement informatif et explicatif de la portée dudit jugement, elle ne saurait faire l'objet d'un recours devant le tribunal, de sorte que le recours est à déclarer irrecevable.

Force est enfin de constater que la partie demanderesse ne justifie ni la nature ni les motifs de sa demande d'allocation d'une indemnité de procédure de ... euros. Or, une demande d'allocation d'une indemnité de procédure qui omet de spécifier concrètement la nature des sommes exposées non comprises dans les dépens et qui ne précise pas concrètement en quoi il serait inéquitable de laisser des frais non répétibles à charge de la

partie gagnante est à rejeter, la simple référence à l'article de loi applicable n'étant pas suffisante à cet égard¹.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

déclare le recours irrecevable ;

rejette la demande tendant à l'allocation d'une indemnité de procédure formulée par les demandeurs ;

condamne les demandeurs aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président
Anne Gosset, juge,
Paul Nourissier, juge,

et lu à l'audience publique du 21 juin 2012 par le premier vice-président, en présence du greffier assumé Sabrina Knebler.

s. Sabrina Knebler

s. Carlo Schockweiler

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 21 juin 2012

Le Greffier assumé du Tribunal administratif

¹ voir Cour adm. 1^{er} juillet 1997, n° 9891C du rôle, Pas. adm. 2011, V° Procédure contentieuse, Frais, n°850 et les autres références y citées